

ИНТЕРНАЦИОНАЛЬНЫЙ ПОДАТОКОВОГО И БУХГАЛТЕРСКОГО ОБЛИЗ С СОВРЕМЕННЫМИ ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫМИ ТЕХНИКАМИ И ТЕХНОЛОГИЯМИ

В ПРОФИ

ПРОФИ



МІНІСТЕРСТВО ДОХОДІВ І ЗБОРІВ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ
НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ ІНСТИТУТ
ФІНАНСОВОГО ПРАВА

ГАРМОНІЗАЦІЯ ПОДАТКОВОГО ТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В КОНТЕКСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ

Монографія

УДК 336.225.6: 336.226.12:657
ББК 65.052.202
Г 20

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Науково-дослідного інституту фінансового права
(протокол № 5 від 26 грудня 2013 року)*

Рецензенти:

В. Л. Андрущенко – д.е.н., професор, в.о. завідувача кафедри податків та оподаткування Національного університету державної податкової служби України;

А. В. Лісовий – д.е.н., професор, завідувач кафедри аудиту та економічного аналізу Національного університету державної податкової служби України;

В. І. Проніна – завідувач відділу податків і зборів Асоціації платників податків України.

Автори:

Огороднікова І. І. (3.1, 3.3), **Серебрянський Д. М.** (загальна редакція, вступ, висновки, 1.2, 2.1, 2.3), **Смірнова О. М.** (2.3, 2.4, 3.1, 3.2), **Стадник М. В.** (1.3, 2.2, 3.4), **Турянський Ю. І.** (1.1, 1.3).

Г20 Гармонізація податкового та бухгалтерського обліку в контексті оподаткування прибутку підприємств в Україні: монографія / [Огороднікова І. І., Серебрянський Д. М., Смірнова О. М., Стадник М. В. Турянський Ю. І.]; за заг. ред. Д. М. Серебрянського. – К.: Алерта, 2013. – 366 с.

ISBN 978-617-566-270-4

Досліджено теоретичні аспекти обліку фінансових результатів діяльності підприємства у системі бухгалтерського обліку та для цілей оподаткування податком на прибуток підприємств. Проаналізовано фіскально-адміністративні аспекти щодо податку на прибуток підприємств в Україні. На основі практичних прикладів систематизовано основні відмінності у визначенні податкового та облікового прибутку відповідно до норм Податкового кодексу України та Положень (Стандартів) бухгалтерського обліку, в т. ч. в частині нарахування амортизації. Розраховано відстрочений податок на прибуток. Здійснено аналіз зарубіжного досвіду моделей співвідношення бухгалтерського та податкового обліку з податку на прибуток з акцентом на Німеччині та США. Визначено напрями гармонізації податкового та бухгалтерського обліку з податку на прибуток підприємств в Україні та оцінено вплив новачок на доходи бюджету країни (у частині амортизації) та на норми, що закріплюють відповідальність за правопорушення у сфері оподаткування.

Видання розраховане на науковців, практиків, викладачів, студентів, магістрантів, аспірантів, працівників міністерств та відомств, які цікавляться питанням обліку податку на прибуток та фінансових результатів діяльності у площині бухгалтерії.

УДК 336.225.6: 336.226.12:657
ББК 65.052.202

ISBN 978-617-566-270-4

© НДІ фінансового права, 2013
© Видавництво «Алерта», 2013.

MINISTRY OF REVENUE AND DUTIES OF UKRAINE
NATIONAL UNIVERSITY OF STATE
TAX SERVICE OF UKRAINE
RESEARCH INSTITUTE OF FINANCIAL LAW

HARMONIZATION OF FISCAL AND FINANCIAL ACCOUNTING OF CORPORATE INCOME TAX IN UKRAINE

Monograph

Kyiv • Alerta • 2013

Зміст

ВСТУП	8
-------------	---

РОЗДІЛ I

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА У СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ДЛЯ ЦІЛЕЙ ОПОДАТКУВАННЯ ТА КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ЇХ ГАРМОНІЗАЦІЇ

1.1. Економічна сутність доходів, витрат і фінансових результатів: історична ретроспектива та сучасні теорії	12
1.2. Зміст податкового прибутку та етапи його оподаткування в історії незалежної України	30
1.3. Відмінності податкового та бухгалтерського обліку з податку на прибуток та концептуальні основи їх гармонізації	55

РОЗДІЛ II

АНАЛІЗ СУЧАСНИХ ТЕНДЕНЦІЙ ПОДАТКОВОГО ТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В КОНТЕКСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ

2.1. Фіскальна ефективність податку на прибуток підприємств в Україні	84
2.2. Оцінка структури, обсягів та особливостей обліку пільг з податку на прибуток підприємств	102
2.3. Аналіз методологічних аспектів гармонізації податкового та бухгалтерського обліку щодо податку на прибуток підприємств ..	126
2.4. Систематизація відмінностей у нарахуванні амортизації відповідно до норм ПКУ та П(С)БО	158

РОЗДІЛ III

НАПРЯМИ ГАРМОНІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО ТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

3.1. Міжнародний досвід гармонізації податкового та бухгалтерського обліку з податку на прибуток підприємств	201
3.2. Напрями реформування підходу до визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств	219

3.3. Напрями удосконалення норм, що закріплюють відповідальність за правопорушення у сфері оподаткування в межах реформування підходу до визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств	230
3.4. Оцінка впливу податкових ініціатив на інтереси учасників податкових відносин	258
ВИСНОВКИ	276
ЛІТЕРАТУРА	282
ДОДАТКИ	301
ДОДАТОК А	301
ДОДАТОК Б	307
ДОДАТОК В	316
ДОДАТОК Г	320
ДОДАТОК Д	322
ДОДАТОК Ж	331
ДОДАТОК И	335
ДОДАТОК К	338
ДОДАТОК Л	339
ДОДАТОК М	347
ДОДАТОК Н	351
ДОДАТОК П	356

Contents

INTRODUCTION.....	8
-------------------	---

CHAPTER 1

THEORETICAL ASPECTS OF ACCOUNTING OF FINANCE RESULTS FOR ACCOUNTING AND TAX PURPOSES AND CONCEPTUAL BASIS OF THEIR HARMONIZATION

1.1. Economic essence of revenues, expenditures and finance results: historical retrospective and contemporary theories.....	12
1.2. Content of taxable profit and its taxing phases in the history of independent Ukraine.....	30
1.3. Differences between fiscal and financial accounting of corporate income tax and conceptual basis of their harmonization.....	55

CHAPTER 2

ANALYSIS OF CURRENT TENDENCIES OF FISCAL AND FINANCIAL ACCOUNTING OF CORPORATE INCOME TAX IN UKRAINE

2.1 Fiscal efficiency of corporate income tax in Ukraine.....	84
2.2. Evaluation of structure, amount and characteristics of accounting of corporate income tax allowances.....	102
2.3. Analysis of methodological aspects of fiscal and financial accounting of corporate income tax.....	126
2.4. Systematization of differences in amortization according to Tax Code of Ukraine and Ukrainian Accounting standards.....	158

CHAPTER 3

DIRECTIONS OF HARMONIZATION OF FISCAL AND FINANCIAL ACCOUNTING OF CORPORATE INCOME TAX

3.1. International experience of harmonization of fiscal and financial accounting of corporate income tax.....	201
3.2. Lines of reforming approach to determining of object of taxation of corporate income tax.....	219
3.3. Ways of improvement of norms that fix responsibility for offenses in the field of taxation under the reforming of approach to determining of object of taxation of corporate income tax.....	230

Contents

3.4. Evaluation of impact of tax initiatives on interests of tax relations' participants	258
CONCLUSIONS	276
APPENDICIES	282
REFERENCES.....	301

2.4. СИСТЕМАТИЗАЦІЯ ВІДМІННОСТЕЙ У НАРАХУВАННІ АМОРТИЗАЦІЇ ВІДПОВІДНО ДО НОРМ ПКУ ТА П(С)БО

Важливою умовою функціонування суб'єкта господарювання є наявність основних засобів (далі – ОЗ) та нематеріальних активів, які є об'єктами обліку, займають значну частку в активах промислових підприємств і відіграють важливу роль у їх господарській діяльності.

Незважаючи на досить істотне наближення механізму нарахування амортизації з метою визначення податку на прибуток до правил, застосовуваних у бухгалтерському обліку, їх повної тотожності досягти не вдалося через такі основні причини:

- у податковому обліку не підлягають амортизації невикористані та безкоштовно отримані, за деяким винятком, ОЗ, тоді як у бухгалтерському обліку їх амортизують у загальному порядку;
- витрати на ремонт, реконструкцію, модернізацію та інші види поліпшення ОЗ у межах 10% сукупної балансової вартості ОЗ у податковому обліку включаються до складу витрат, а понад цей ліміт – підлягають амортизації. У бухгалтерському обліку до витрат дозволено зараховувати виключно ті з них, що здійснені з метою підтримання об'єктів у робочому стані, а будь-які витрати, що передбачають збільшення майбутніх вигід, очікуваних від використання об'єкта ОЗ (модернізація, модифікація, добудова, реконструкція), збільшують їх первісну вартість та підлягають амортизації;
- непорівнянні передумови проведення переоцінки ОЗ: перевищення індексом споживчих цін рівня 11% згідно з ПКУ та відхилення залишкової вартості об'єкта ОЗ від його справедливої вартості більш ніж на 10% відповідно до правил бухгалтерського обліку;
- визначення вартісного критерію предметів, що включаються до групи малоцінних необоротних активів у бухгалтерському обліку, та чітко регламентоване (до 2500 грн у 2012 р.) відповідно до ПКУ;
- мінімальні терміни експлуатації та нарахування амортизації за об'єктами ОЗ відповідно до ПКУ без застосування подібних обмежень у бухгалтерському обліку;

2.4. Систематизація відмінностей у нарахуванні амортизації...

- обмеження на використання методу прискореного зменшення залишкової вартості відповідно до ПКУ без запровадження аналогічних обмежень для цілей бухгалтерського обліку;
- проведення в бухгалтерському обліку дооцінки (уцінки) залишкової вартості об'єктів ОЗ та заборона відображати результати дооцінки (уцінки) при визначенні об'єкта оподаткування за ПКУ.

Проаналізуємо це більш детально. Одним з головних понять, що пов'язані з нарахуванням амортизації, є вартість ОЗ, інших необоротних та нематеріальних активів, яка амортизується, – це первісна або переоцінена вартість ОЗ, інших необоротних та нематеріальних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості (підп. 14.1.19 п. 14.1 ст. 14 ПКУ). Відповідно до п. 146.5 ст. 146 ПКУ первісна вартість об'єкта ОЗ складається з таких витрат:

- суми, що сплачуються постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням/отриманням прав на об'єкт основних засобів;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються платнику);
- витрати на страхування ризиків доставки основних засобів;
- витрати на транспортування, установлення, монтаж, налагодження основних засобів;
- фінансові витрати, включення яких до собівартості кваліфікаційних активів передбачено положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням ОЗ до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Якщо порівняти даний перелік з тим, що наведений у п. 8 П(С)БО 7 і відповідно використовується у бухгалтерському обліку, то вони є майже ідентичними, за винятком фінансових витрат.

ОЗ, які придбані або виготовлені платником податку на прибуток самостійно, зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. До придбання також, відповідно до підп. 146.17.2 п. 146

РОЗДІЛ II. АНАЛІЗ СУЧАСНИХ ТЕНДЕНЦІЙ ПОДАТКОВОГО...

ст. 146 ПКУ, прирівнюються операції з отримання ОЗ та нематеріальних активів у разі:

- внесення ОЗ та нематеріальних активів до статутного фонду (капіталу) платника податку;
- отримання ОЗ у фінансовий лізинг (оренду) з подальшим їх включенням до відповідних груп, якщо придбані таким чином основні засоби відповідають вимогам, визначеним у розділі III ПКУ;
- отримання в оренду ОЗ та нематеріальних активів у складі цілісного майнового комплексу відповідно до ЗУ «Про оренду державного та комунального майна» від державних органів приватизації або органів місцевого самоврядування;
- отримання в господарське відання ОЗ, що не підлягають приватизації, за рішеннями центральних органів виконавчої влади або органів місцевого самоврядування, прийнятих у межах їх повноважень, у разі зарахування на баланс;
- прийняття на баланс залізниць або підприємств залізничного транспорту загального користування ОЗ інфраструктури залізничного транспорту, переданих для експлуатації з балансу юридичних осіб за їх рішенням¹⁵⁵.

Зауважимо, що у перелічених випадках первісна вартість таких об'єктів визначається по-різному (див. табл. М.1 Додатка М). Це стосується як податкового, так і бухгалтерського обліку.

Щодо понять «балансова вартість ОЗ» та «ліквідаційна вартість» необхідно зазначити таке. Відповідно до листа МФУ від 22.12.2006 р. № 31-34000-10-10/27831 «у балансі наводяться окремо первісна (переоцінена) вартість, сума зносу основних засобів (у дужках) та їх залишкова вартість. До підсумку балансу включається залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною (переоціненою) вартістю ОЗ і сумою їх зносу на дату балансу. При цьому, залишкова вартість є балансовою»¹⁵⁶.

Щодо ліквідаційної вартості, то згідно п. 4 П(С)БО 7 – це сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати

¹⁵⁵ Масленніков Є.І. Методика обліку амортизації активів підприємств. Розкриття основних теоретичних аспектів амортизації на мікро- та макрорівнях / Є. І Масленніков // Економіка: реалії часу. – 2012. – № 2 (3). – С. 92–97.

¹⁵⁶ Щодо визначення у бухгалтерському обліку терміна «балансова вартість основних засобів: лист Міністерства фінансів України: від 22.12.2006 р. № 31-34000-10-10/27831 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=67477&cat_id=34931

2.4. Систематизація відмінностей у нарахуванні амортизації...

від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією)¹⁵⁷. Тому визначення ліквідаційної вартості є виключно самостійним рішенням підприємства на підставі прогнозних оцінок. При цьому враховується інтенсивність використання об'єкта, а також його моральний знос. Якщо підприємство вважає, що після закінченню терміну експлуатації об'єкт буде непридатний для продажу, ліквідаційна вартість визнається рівною нулю.

Для узагальнення інформації про нараховану амортизацію та індексацію зносу (накопиченої амортизації) необоротних матеріальних і нематеріальних активів, що підлягають амортизації, у бухгалтерському обліку Планом рахунків активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій передбачено рахунок 13 «Знос необоротних активів».

Даний рахунок має такі субрахунки:

131 «Знос основних засобів»;

132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»;

133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»;

134 «Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів»;

135 «Знос інвестиційної нерухомості».

За кредитом рахунку 13 «Знос необоротних матеріальних активів» відображається нарахування амортизації та індексації зносу (накопиченої амортизації) необоротних активів, за дебетом – зменшення суми зносу (накопиченої амортизації).

Аналітичний облік зносу (накопиченої амортизації) необоротних активів ведеться відповідно за видами ОЗ, інших матеріальних необоротних активів та нематеріальних активів. Згідно з наказом МФУ від 12.12.2003 р. № 671¹⁵⁸ було запроваджено позабалансовий рахунок 09 «Амортизаційні відрахування», на якому ведеться облік нарахування та використання амортизаційних відрахувань за такими напрямками:

¹⁵⁷ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 27.04.2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>

¹⁵⁸ Зміни до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій і до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України: від 12.12.2003 р. № 671 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1254-03>

- будівництво об'єктів;
- придбання (виготовлення) основних засобів;
- поліпшення (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо) основних засобів;
- придбання (створення) нематеріальних активів;
- інші капітальні роботи;
- погашення отриманих на капітальні інвестиції позик.

Зауважимо, що на сьогодні порядок використання амортизаційних відрахувань для здійснення капітальних інвестицій остаточно не врегульовано. Основними нормативними документами, які стосуються даного питання, є Указ Президента України «Про концепцію амортизаційної політики»¹⁵⁹ та ЗУ «Про інвестиційну діяльність»¹⁶⁰.

Приклад відображення операцій за рахунком 09 можна представити таким чином (див. табл. 2.24).

Таблиця 2.24

**Порядок бухгалтерського обліку операцій
за рахунком 09 «Амортизаційні відрахування»***

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет рахунку	Кредит рахунку
1.	Нараховано знос (амортизацію) необоротних активів:		
	– виробничих основних засобів	23	131
	– матеріальних активів, що використовуються для адміністративних цілей	92	133
2.	Відображено збільшення залишку на рахунку 09	-	09
3.	Придбано виробничі основні засоби за рахунок власних джерел	152	63
4.	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	63
5.	Відображено зменшення залишку на рахунку 09	09	-

*Джерело: Крістінін О. Документальне оформлення основних засобів / О. Крістінін // Все про бухгалтерський облік. 2011. – № 105. — С. 8–11.

Інформація про використання амортизаційних відрахувань відображається у розділі XIII «Примітки до річної фінансової звітності».

¹⁵⁹ Про концепцію амортизаційної політики: Указ Президента України: від 07.03.2001 р. № 169/2001 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/169/2001>

¹⁶⁰ Про інвестиційну діяльність: Закон України: від 18.09.1991 р. № 1560-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1560-12>

2.4. Систематизація відмінностей у нарахуванні амортизації...

Розглянувши ключові аспекти щодо порядку нарахування амортизації у податковому та бухгалтерському обліку, проаналізуємо більш детально наявні відмінності між цими двома видами обліку.

1. Визначення вартісного критерію предметів, що включаються до групи малоцінних необоротних активів, у бухгалтерському обліку та чітко регламентоване (до 1000 грн у 2011 році та 2500 грн у 2012 році) відповідно до ПКУ.

Відповідно до п. 5 П(С)БО 7, для цілей бухгалтерського обліку ОЗ класифікуються за такими групами: інформація про використання амортизаційних відрахувань відображається у розділі XIII «Примітки до річної фінансової звітності».

Розглянувши ключові аспекти щодо порядку нарахування амортизації у податковому та бухгалтерському обліку, проаналізуємо більш детально наявні відмінності між цими двома видами обліку.

та інші необоротні матеріальні активи. Серед групи інших необоротних активів є малоцінні необоротні матеріальні активи (далі – МНМА). Що дозволяє зробити висновок, що П(С)БО 7 відносить МНМА до однієї з груп ОЗ, а точніше – до інших необоротних матеріальних активів¹⁶¹.

Єдиний критерій, згідно з п. 4 П(С)БО 7, за яким матеріальний актив, що утримується підприємством з метою використання у процесі виробництва/діяльності, може визнаватися об'єктом ОЗ, – це очікуваний строк корисного використання (експлуатації). Такий строк для ОЗ має становити більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік). А вже у п. 5.2 П(С)БО 7 зазначено: «Підприємства можуть установлювати вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів». Отже, критерії визнання МНМА – це:

- 1) використання активу більше року;
- 2) встановлена підприємством вартісна ознака.

Величину вартісного критерію належності матеріального активу до малоцінних необоротних прописують у наказі про облікову політику підприємства.

Також відповідно до п. 4 П(С)БО 7 до МНМА можуть бути віднесені не лише ті об'єкти, що призначені «для використання їх

¹⁶¹ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 27.04.2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>

у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг...», а й для «для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій».

Щодо податкового обліку, то для віднесення того чи іншого об'єкта до складу МНМА (група 11 відповідно до п. 145.1 ст. 145 ПКУ), повинно бути дотримано такі умови:

- використання у господарській діяльності;
- очікуваний строк використання більший одного року;
- первісна вартість не більше встановленої ПКУ межі.

Отже, на відміну від бухгалтерського обліку, підприємство з податковою метою не може самостійно встановлювати вартісні критерії МНМА, адже всі необоротні активи, дорожчі за 2500 грн, є за визначенням ОЗ. При застосуванні зазначеної межі за основу береться вартість об'єкта без ПДВ, якщо підприємство є платником цього податку, і з ПДВ, якщо не є платником. Якщо розрахована наступним чином вартість є більшою встановленої межі, то придбаний (створений) об'єкт для цілей оподаткування податком на прибуток потрібно класифікувати вже як основний засіб¹⁶².

З 01.04.2011 р. порядок нарахування амортизації МНМА відображається у податковому обліку практично за тими правилами, що й в бухгалтерському, за винятком деяких відмінностей, які пов'язані з відмінностями амортизації ОЗ в цілому, наприклад, щодо безоплатно отриманих об'єктів та тих, які не використовуються у виробничій діяльності.

Так, відповідно до п. 27 П(С)БО 7 з метою амортизації інших необоротних матеріальних активів (п. 5.2 П(С)БО 7) передбачено прямолінійний та виробничий методи. У п. 27 П(С)БО 7 зазначено, що амортизація МНМА і бібліотечних фондів може нараховуватися у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50% його вартості, яка амортизується, та решта 50% вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта 100% його вартості.

Щодо податкового обліку, то відповідно до підп. 145.1.6 п. 145.1 ст. 145 ПКУ амортизація МНМА і бібліотечних фондів може нараховуватися за рішенням платника податків у першому місяці використання

¹⁶² Коваленко Г. МНМА у податковому та бухгалтерському обліку: чи можна уникнути відмінностей? / Г. Коваленко // Бухгалтерія. – 2011. – № 24 (959). – С. 64–65.

2.4. Систематизація відмінностей у нарахуванні амортизації...

об'єкта в розмірі 50% його вартості, яка амортизується, та решта 50% вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта в розмірі 100% його вартості.

У зв'язку з цим уникнути розбіжностей між податковим та бухгалтерським обліком в частині амортизації МНМА можна таким чином:

- для цілей бухгалтерського обліку виділити в окрему групу ті об'єкти, вартість яких перевищує межу, встановлену ПКУ;
- для цілей бухгалтерського обліку використовувати податковий вартісний критерій;
- застосовувати однакові методи амортизації в обох випадках (у податковому та бухгалтерському обліку).

Для об'єктів, придбаних після 01.04.2011 р. (тобто після запровадження нових правил щодо розрахунку податку на прибуток підприємств), використання наведених вище підходів дозволяє в цілому уникнути розбіжностей.

Щодо об'єктів, які були придбані до 01.04.2011 р. і не були введені в експлуатацію до цієї дати, то вони відповідно до п. 6 підрозд. 4 «Особливості справляння податку на прибуток підприємств» розд. XX «Перехідні положення» ПКУ мають бути проінвентаризовані за даними бухгалтерського обліку. Амортизація щодо даних об'єктів буде нараховуватися за правилами ПКУ.

Щодо об'єктів, що було придбано і введено в експлуатацію до 01.04.2011 р., у податковому обліку їх повну вартість було включено до складу валових витрат через перерахунок балансової вартості запасів згідно з п. 5.9 ст. 5 ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств» у кварталі введення в експлуатацію. Тому якщо в бухгалтерському обліку підприємство застосовувало такі методи, як прямолінійний, виробничий або метод «50х50», продовження їх застосування після 01.04.2011 р. призводитиме до податкової різниці. Проте цього можна уникнути з урахуванням норм п. 25 П(С)БО 7, відповідно до якого підприємство має право переглядати строк корисного використання об'єктів. Тому з метою запобігання виникненню відмінностей доцільно використовувати метод нарахування амортизації у розмірі 100% амортизованої вартості у першому місяці використання об'єкта.

Щодо об'єктів, які перебувають в експлуатації, то для цілей бухгалтерського обліку є сенс нарахувати амортизацію в розмірі, що

дорівнює різниці між амортизованою вартістю об'єкта і сумою вже нарахованої амортизації березнем 2011 р. Внаслідок цього розбіжностей з податковим обліком вже не буде. Проаналізуємо це на конкретному прикладі 2.4¹⁶³.

Приклад 2.4

Підприємством придбано у травні 2010 р. побутову техніку з метою її використання у діяльності кафе, а саме: мікрохвильову піч – 2 шт. за ціною 600 грн на суму 1 200 грн (в т.ч. ПДВ 200 грн); кава-машину – 2 шт. за ціною 1 380 грн на суму 2 760 грн (в т.ч. ПДВ 460 грн); комбайн – 2 шт. за ціною 870 грн на суму 1 740 грн (в т.ч. ПДВ 290 грн). Вказані об'єкти віднесено до МНМА зі строком корисного використання 2 роки (24 місяці). Кожну одиницю техніки введено в експлуатацію в місяці придбання, а решту – оприбутковано на склад.

У бухгалтерському обліку для нарахування амортизації обрано прямолінійний метод. Розрахунок щомісячної суми амортизації є таким:

- мікрохвильова піч: $(600 - 100) : 24 = 21$ грн;
- кава-машина: $(1\,380 - 230) : 24 = 48$ грн;
- комбайн: $(870 - 145) : 24 = 30$ грн.

Отже, загальна сума щомісячної амортизації становить 99 грн, а за період з травня 2010 р. по лютий 2011 р. – 990 грн.

У березні 2011 р. керівництвом підприємства прийнято рішення про обрання іншого методу амортизації, спільного для податкового та бухгалтерського обліку. У зв'язку з цим з 01.04.2011 р. амортизації МНМА нараховується за методом 100% амортизованої вартості у першому місяці використання. У квітні 2011 р. підприємство вводить в експлуатацію ще 3 одиниці техніки. Нараховує амортизацію згідно з обраним методом у розмірі 2 375 грн. Систематизуємо проведені розрахунки у табл. 2.25.

¹⁶³ Коваленко Г. Малоцінні необоротні матеріальні активи: облікові аспекти в контексті Податкового кодексу / Г. Коваленко // Необоротні матеріальні активи: бухгалтерський та податковий облік: Збірник систематизованого законодавства. – 2011. – Вип. 4. – С. 67–72.

Таблиця 2.25

**Бухгалтерський та податковий облік щодо об'єктів,
які введено в експлуатацію***

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн	Податковий облік	
		Д-т	К-т		Доходи	Витрати
1	2	3	4	5	6	7
Операції, здійснені до 01.04.2011 р.						
1.	Оприбутковано побутову техніку	153	631	4750	–	–
2.	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	631	950	–	–
3.	Сплачено вартість отриманої побутової техніки	631	311	5700	–	–
4.	Відображено вартість побутової техніки, введеної в експлуатацію	112	153	2375	–	–
	Відображено приріст балансової вартості запасів – побутової техніки, не введеної в експлуатацію, на кінець звітного кварталу	–	–	–	2375	–
	Нараховано амортизацію щомісячно – сума за 10 місяців	936	132	990	–	–
	Донараховано амортизацію до 100% амортизованої вартості	93	132	1385	–	–
Операції, здійснені після 01.04.2011 р.						
	Відображено вартість побутової техніки, введеної в експлуатацію	112	153	2375	–	–
	Нараховано амортизацію в сумі 100% амортизованої вартості	93	132	2375	–	2375

*Джерело: Коваленко Г. Малоцінні необоротні матеріальні активи: облікові аспекти в контексті Податкового кодексу / Г. Коваленко // Необоротні матеріальні активи: бухгалтерський та податковий облік: Збірник систематизованого законодавства. – 2011. – Вип. 4. – С. 67–72.

Унаслідок зазначених у табл. 2.25 операцій, відмінностей між податковим та бухгалтерським обліком щодо амортизації МНМА можна уникати.

2. В податковому обліку не підлягають амортизації невиробничі та безкоштовно отримані, за деяким винятком, ОЗ, тоді як у бухгалтерському обліку їх амортизують у загальному порядку.

РОЗДІЛ II. АНАЛІЗ СУЧАСНИХ ТЕНДЕНЦІЙ ПОДАТКОВОГО...

Для цілей податкового обліку, на відміну від бухгалтерського, ОЗ підрозділяються на виробничі та невиробничі. У ст. 14 ПКУ «Визначення понять» термін «невиробничі ОЗ» не розкривається, але в останньому абзаці п. 144.3 ст. 144 ПКУ зазначається, що невиробничими ОЗ вважаються необоротні матеріальні активи, що не використовуються в господарській діяльності платника податку.

Відповідно до підп. 14.1.36 п. 14.1 ст. 14 ПКУ «господарська діяльність – це діяльність особи, що пов’язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу і проводиться такою особою самостійно та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема за договорами комісії, доручення та агентськими договорами. Отже, у податковому обліку головним критерієм віднесення ОЗ до складу невиробничих є невикористання їх у господарській діяльності. Це є суттєвою ознакою, оскільки відповідно до п. 144.3 ст. 144 ПКУ витрати на придбання/самостійне виготовлення та ремонт, а також на реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих ОЗ, не підлягають амортизації та проводяться за рахунок прибутку підприємства. Це є досить суттєвим обмеженням порівняно з бухгалтерським обліком.

Аналіз положень П(С)БО 7 дозволяє зробити висновок, що бухгалтерський облік невиробничих ОЗ нічим не відрізняється від загальноприйнятого обліку ОЗ. Так, згідно з п. 4 П(С)БО 7 ОЗ вважаються матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він більше року).

Наявні відмінності у підходах до нарахування амортизації щодо невиробничих засобів провокують розбіжності між бухгалтерським та податковим обліком щодо даних ОЗ, і залежно від розміру підприємства вони можуть бути досить суттєвими. Оскільки невиробничі ОЗ – це житлові будинки та інші об’єкти соціально-культурного й побутового обслуговування, які знаходяться на балансі підприємства, тобто дитячі садки, бази відпочинку, фізкультурно-спортивні, розважальні заклади тощо.

Отже, бухгалтерський облік за даними ОЗ ведеться окремо від податкового та не впливає на податкові зобов’язання платника податку.

Але існують і проблемні моменти щодо віднесення певних ОЗ до складу невиробничих. Ситуацію можна продемонструвати на конкретному прикладі. Розглянемо придбання підприємством побутового холодильного обладнання та мікрохвильової печі. Зрозуміло, що у випадку з побутовим холодильником визначення його належності до виробничих або невиробничих ОЗ є більш простим завданням. Оскільки щодо нього досить просто з'ясувати, чи можливий виробничий процес на підприємстві без даного ОЗ чи неможливий. Наприклад, якщо підприємство займається продажем продуктів харчування, побутовий холодильник цілком обґрунтовано належить до складу виробничих ОЗ. Інша справа, якщо побутовий холодильник встановлено у приміщенні їдальні для харчування працівників підприємства. А ось щодо мікрохвильової печі, яка призначена для підігріву їжі працівниками підприємства, виникатимуть певні труднощі. З одного боку, даний ОЗ безпосередньо не використовується у господарській діяльності підприємства, але, з іншого – забезпечує харчування співробітників підприємства, які, у свою чергу, забезпечують функціонування підприємства в цілому. Найпоширенішим випадком розв'язання цієї ситуації є видання наказу по підприємству з обґрунтуванням призначення ОЗ та участі у певних виробничих процесах¹⁶⁴.

Оскільки відповідно до п. 28 ПСБО 7 метод амортизації обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання, розглянемо на конкретному прикладі 2.5 відмінності між бухгалтерським та податковим обліком щодо амортизації невиробничих ОЗ.

Приклад 2.5

Підприємством придбано об'єкт ОЗ, що належить до невиробничих. Первісна вартість такого об'єкта – 54 000 грн. Строк корисного використання – 4 роки, а очікувана ліквідаційна вартість – 3 200 грн. Для цілей нарахування амортизації амортизаційна вартість об'єкта становить 50 800 грн (54 000 грн – 3 200 грн). Метод нарахування амортизації – прямолінійний.

Відповідно до даного методу, річна сума амортизаційних відрахувань дорівнює 12 700 грн. (50 800 грн: 4). Норма амортизації у даному випадку становить 25% річних. Маючи вихідні дані, розрахуємо амортизацію об'єкта (див. табл. 2.26).

¹⁶⁴ Білова Н. Податкові наслідки при невиробничому використанні основних засобів і товарів / Н. Білова // Податки та бухгалтерський облік. – 2011. – № 71 (1464). – С. 5–12.

**Розрахунок амортизації об'єкта невикробничих основних засобів
за прямолінійним методом***

Рік	Річна сума амортизаційних відрахувань, грн	Сума накопиченої амортизації, грн	Балансова (залишкова) вартість об'єкту на кінець року, грн
1	12 700	12 700	41 300
2	12 700	25 400	28 600
3	12 700	38 100	15 900
4	12 700	50 800	3 200

* Джерело: Вітківська О. Як нараховується амортизація в податковому та бухгалтерському обліку / О. Вітківська, О. Піроженко, Н. Чернишова [та ін.]. – 5-те вид., перероб. і доп. – Х.: Фактор, 2011. – 208 с.

За результатами аналізу даних у табл. 2.26 видно, що навіть при досить незначній вартості об'єкта, для цілей податкового обліку сума накопиченої амортизації «втрачається». Хоча не зважаючи на те, що невикробничі ОЗ безпосередньо не впливають на обсяг виробництва, саме ці ОЗ пов'язані з поліпшенням добробуту працівників підприємства.

Майже аналогічною є ситуація щодо безоплатно отриманих ОЗ.

Однак сьогодні досить багато проблем виникає в діючій практиці обліку безоплатно отриманих ОЗ. На сьогодні в Україні безоплатно отримані ОЗ визначаються оподаткуванням доходом як щодо П(С) БО, так і податкового законодавства. Проте, якщо в бухгалтерському обліку дохід нараховується одночасно з нарахуванням амортизації, то в податковому обліку амортизація за такими активами не нараховується, а податок на прибуток обчислюється одразу при безоплатному отриманні об'єкта ОЗ. Розглянемо облік безоплатно отриманих засобів більш детально з огляду на відмінності у бухгалтерському і податковому обліку. У бухгалтерському обліку за такими об'єктами, крім нарахування амортизації, дохід від безоплатно отриманих ОЗ відображається пропорційно сумі амортизаційних відрахувань¹⁶⁵.

У загальному порядку витрати на придбання ОЗ вважаються капітальними вкладеннями, а тому придбані ОЗ спочатку відображаються на субрахунку 152 «Капітальні інвестиції», а після монтажу, закінчення пусконаладжувальних робіт тощо вводяться в експлуатацію і зараховуються на субрахунок 10 «Основні засоби» чи 11 «Інші

¹⁶⁵ Кушніна О. Безоплатно отримані основні засоби: усунення розбіжностей / О. Кушніна // Бухгалтерія. – 2011. – № 46. – С. 60–63.

необоротні матеріальні активи». Безоплатно отримані ОЗ оприбутковуються по-іншому. Так, у листі від 17.11.2003 р. № 31-04200-04-5/5570 МФУ зазначено, що «... вартість отриманих безплатно ОЗ і нематеріальних активів і сума переоцінки необоротних активів до складу капітальних інвестицій не включаються і на рахунок 15 «Капітальні інвестиції» не відображаються».

Вартість таких ОЗ зараховується відразу на рахунок 10 (11) з одночасним кореспондуванням рахунку додаткового капіталу 424 «Безоплатно одержані необоротні активи», а потім ця вартість поступово списується у збільшення інших доходів за кредитом 745 рахунка.

Зазначимо, що Інструкція про застосування Плану рахунків містить неоднакові вказівки для визначення того, які саме суми потрібно списувати у кредит 745 з дебету рахунка 424. Описуючи рахунок 424, у Інструкції рекомендовано, що «залишок додаткового капіталу на цьому субрахунку зменшується на суму визнаного доходу протягом строку корисного використання безоплатно отриманих об'єктів необоротних активів (крім землі) та при вибутті таких активів і землі». В описі рахунка 745 наведено дещо інші формулювання: дохід від безоплатно отриманих активів «визначається у сумі, пропорційній сумі амортизації відповідних активів одночасно з її нарахуванням». Таким чином, вважаємо опис рахунка 745 більш вдалим¹⁶⁶.

Одночасно первісна вартість безоплатно отриманих ОЗ складається не лише зі справедливої вартості об'єкта, але й суми обов'язкових платежів (витрат), сплачених (понесених) при отриманні такого об'єкта. У зв'язку з цим сума нарахованої амортизації складається із двох частин: амортизації, що нараховується на справедливую вартість, і амортизації, що припадає на суму обов'язкових платежів (витрат), сплачених (понесених) при такому безоплатному отриманні.

На думку деяких фахівців, для розрахунку амортизації у бухгалтерському обліку необхідно використовувати лише справедливую вартість безоплатно отриманого об'єкта ОЗ. При цьому сума обов'язкових платежів і витрат буде становити ліквідаційну вартість такого об'єкта. Тобто амортизаційна вартість буде визначатися як різниця між первісною вартістю безоплатно отриманого об'єкта і його ліквідаційною вартістю. А отже, амортизаційна вартість буде

¹⁶⁶ Оркул Е. Безоплатне надходження основних засобів / Е. Оркул // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – № 103. – С. 5–9.

РОЗДІЛ II. АНАЛІЗ СУЧАСНИХ ТЕНДЕНЦІЙ ПОДАТКОВОГО...

дорівнювати справедливій вартості об'єкта, що відображено у складі додаткового капіталу.

Нарахування амортизації щодо безоплатно отриманих ОЗ відображається таким чином (див. табл. 2.27).

Таблиця 2.27

Порядок бухгалтерського обліку нарахованої амортизації щодо безоплатно отриманих основних засобів*

Первинний документ	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
Відомість про нарахування амортизації	Нараховано амортизацію ОЗ	831	131
	2. Суму амортизації включено до складу витрат (в залежності від сфери використання ОЗ)	23, 91, 92, 93, 94	831
Бухгалтерська довідка	3. Відображено дохід у сумі, пропорційній нарахованій амортизації	424	745
	4. Суму доходу списано на фінансовий результат	745	793

*Джерело: Смердов В. Безоплатна передача об'єкта основних засобів: бухгалтерський та податковий облік / В. Смердов // Податки та бухгалтерський облік. – 2011 – № 94. – С. 30–35.

З позиції податкового обліку механізм відображення безоплатно отриманих ОЗ є дещо іншим. Згідно з підп.135.5.4 п. 135.5 ст. 135 та п.137.10 ст. 137 ПКУ при визначенні оподатковуваного прибутку вартість товарів, робіт, послуг, безоплатно отриманих платником податку у звітному періоді, визначена на рівні не нижче звичайної ціни, враховується у складі доходів на дату фактичного утримання платником податку товарів (робіт, послуг), якщо інше не передбачено розділом III ПКУ.

Відповідно до підп.14.1.244 п. 14.1 ст. 14 ПКУ товари – це матеріальні та нематеріальні активи, у тому числі земельні ділянки, земельні частки (паї), а також цінні папери та деривативи, що використовуються у будь-яких операціях, крім операцій з їх випуску (емісії) та погашення. Матеріальні активи – ОЗ та оборотні активи у будь-якому вигляді (включаючи електричну, теплову та іншу енергію, газ, воду), що не є коштами, цінними паперами, деривативами і нематеріальними активами (підп.14.1.111 п. 14.1 ст. 14 ПКУ).

Отже, платник податку має збільшити дохід на суму безоплатно отриманих ОЗ, а датою отримання такого доходу відповідно до п. 137.10 ст. 137 ПКУ є дата його виникнення згідно з положеннями бухгалтерського обліку.

Вартість безоплатно отриманих платником податку ОЗ з метою здійснення їх експлуатації не враховується при визначенні об'єкта оподаткування лише у таких випадках:

- якщо такі ОЗ отримані за рішенням центральних органів виконавчої влади;
- у разі отримання спеціалізованими експлуатуючими підприємствами об'єктів енергопостачання газо- і теплозабезпечення, водопостачання, каналізаційних мереж відповідно до рішень місцевих органів виконавчої влади та виконавчих органів рад, прийнятих у межах їх повноважень;
- у разі отримання підприємствами комунальної власності об'єктів соціальної інфраструктури, що перебували на балансі інших підприємств та утримувалися за їх рахунок (підп.136.1.16 п. 136.1 ст. 136 ПКУ).

Згідно з п.144.1 ст. 144 ПКУ витрати на придбання ОЗ для використання в господарській діяльності підлягають амортизації. Відповідно до п.146.5 ст. 146 ПКУ первісна вартість об'єкта ОЗ складається, зокрема: із суми ввізного мита; з витрат на транспортування, установлення, монтаж, налагодження ОЗ; з реєстраційних зборів, державного мита та аналогічних платежів, що здійснюються у зв'язку з придбанням/отриманням прав на об'єкт ОЗ.

Ураховуючи наведене вище, при безоплатному отриманні ОЗ платник податку нараховує амортизацію лише на суму ввізного мита; витрат на транспортування, встановлення, монтаж, налагодження ОЗ; реєстраційних зборів, державного мита та аналогічних платежів, що здійснюються у зв'язку з отриманням прав на об'єкт ОЗ, формує відповідний об'єкт ОЗ та нараховує амортизацію в загальному порядку на підставі ст.ст. 145, 146 ПКУ за умови, що такий об'єкт ОЗ буде використовуватися в господарській діяльності платника податку.

3. Встановлення мінімальних термінів експлуатації та нарахування амортизації за об'єктами ОЗ відповідно до ПКУ без застосування подібних обмежень у бухгалтерському обліку.

З набранням чинності розділу III ПКУ постало питання щодо тлумачення сутності встановлених у п. 145.1 ст. 145 ПКУ мінімально

допустимих строків корисного використання ОЗ (мінімально допустимих строків їх амортизації). Це пов'язано з тим, що у самому тексті ПКУ розкриття цього терміна відсутнє. Проте згідно з підп. 14.1.84 п. 14.1 ст. 14 ПКУ інші терміни для цілей розділу III ПКУ використовуються у значеннях, визначених ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», П(С)БО та МСФЗ. Тож з метою застосування цього терміна у податковому обліку потрібно керуватися саме цими документами.

Так, відповідно до п. 6 МСБО 16 «Основні засоби» строк корисної експлуатації – це:

- період, протягом якого очікується, що актив буде придатним для використання суб'єктом господарювання або
- кількість одиниць виробленої продукції чи подібних одиниць, що їх суб'єкт господарювання очікує отримати від активу¹⁶⁷.

Згідно з п. 4 та 23 П(С)БО 7 строк корисного використання (експлуатації) – очікуваний період, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг). Такий строк встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс)¹⁶⁸.

Отже, строк корисного використання (експлуатації) – це строк, який визначається підприємством самостійно, виходячи з очікуваних економічних вигод, технічних та якісних його характеристик, морального і фізичного зносу, а також інших факторів, які можуть вплинути на можливість використання ОЗ.

У бухгалтерському обліку обмеження щодо встановлення строків корисного використання ОЗ впливає лише з визначення ОЗ – він повинен бути більше одного року (п. 4 П(С)БО 7).

Одночасно починаючи з 01.04.2011 р. у податковому обліку для віднесення матеріального активу до ОЗ його строк корисного використання (експлуатації) з дати введення в експлуатацію також повинен бути більше одного року (підп. 14.1.138 п. 14.1 ст. 14 ПКУ).

¹⁶⁷ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» // IASB; Стандарт, Міжнародний документ: від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929_014

¹⁶⁸ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 27.04.2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>

2.4. Систематизація відмінностей у нарахуванні амортизації...

Проте для різних груп ОЗ нормами п. 145.1 ст. 145 ПКУ встановлено додаткові мінімально допустимі строки корисного використання ОЗ (мінімально допустимі строки їх амортизації).

Отже, для цілей податкового обліку при визначенні терміну корисного використання (експлуатації) потрібно брати до уваги:

- очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;
- фізичний та моральний знос;
- правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта та інші фактори (підп. 145.1.3 п. 145.1 ст. 145 ПКУ).

Згідно з підп. 145.1.4 п. 145.1 ст. 145 ПКУ строк корисного використання (експлуатації) об'єкта ОЗ переглядається в разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання, але він не може бути меншим, ніж визначений у п. 145.1 ст. 145 ПКУ. Амортизація об'єкта ОЗ нараховується виходячи з нового строку корисного використання починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання (крім виробничого методу нарахування амортизації)¹⁶⁹.

Найбільш проблемним залишається питання щодо строку корисного використання для тих ОЗ, які було введено в експлуатацію задовго до 01.04.2011 р. Перехідними положеннями ПКУ передбачено таке.

Згідно з п. 6 підрозд. 4 розд. XX ПКУ з дати набрання чинності розділом III ПКУ (01.04.2011 р.) для визначення переліку об'єктів ОЗ, інших необоротних та нематеріальних активів за групами відповідно до п. 145.1 ст. 145 ПКУ з метою нарахування амортизації з дати набрання чинності розділом III ПКУ застосовуються дані інвентаризації, проведеної станом на 01.04.2011 р.

Нарахування амортизації для оподаткування здійснюється підприємством за методом, визначеним наказом про облікову політику для нарахування амортизації. Для об'єктів ОЗ, що обліковуються станом на 01.04.2011 р., обмеження термінів корисного використання згідно з п. 145.1 ст. 145 ПКУ діє щодо загального терміну корисного використання.

Це зазначено і у листі ДПА України від 20.05.2011 р. № 14218/7/15-0317¹⁷⁰, де також сказано, що у разі нарахування амортизації ОЗ

¹⁶⁹ Податковий кодекс України: від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

¹⁷⁰ Щодо порядку нарахування амортизаційних відрахувань: Лист ДПА України: від 20.05.2011 р. № 14218/7/15-0317 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/podatki-ta-zbori/zagalnodjavnj-podatki/podatok-na-pributok-pidpri/listi-dps/print-53035.html>

із застосуванням прямолінійного методу сума амортизації визначається діленням вартості, яка підлягає амортизації за результатами інвентаризації, проведеної станом на 01.04.2011 р., на строк корисного використання об'єкта ОЗ (арифметична різниця між загальним строком корисного використання об'єкта ОЗ, визначеного наказом по підприємству з урахуванням вимог п. 145.1 ст. 145 ПКУ, та строком, протягом якого об'єкт перебував в експлуатації станом на 01.04.2011 р.).

Наприклад, якщо на підприємстві обліковується об'єкт ОЗ (верстат), який було віднесено до групи 4 «Машини та обладнання», введено в експлуатацію в 2009 р. та було встановлено в бухгалтерському обліку строк корисного використання 4 роки, то в податковому обліку з 01.04.2011 р. потрібно подовжити строк до мінімально допустимого для цієї групи строку – до 5 років, та амортизувати його ще 3 роки (5–2).

При цьому потрібно враховувати, що вартість, яка амортизується, по кожному об'єкту ОЗ визначається як первісна (переоцінена) з урахуванням капіталізованих витрат на модернізацію, модифікацію, добудову, дообладнання, реконструкції тощо, а також суми накопиченої амортизації за даними бухгалтерського обліку на дату набрання чинності розділу III ПКУ. До переоціненої вартості ОЗ не включається сума дооцінки ОЗ, що проведена після 01.01.2010 р.

На думку О. Ковалю, аналітика консалтингової компанії «Експерт», встановлені у п. 145.1 ст. 145 ПКУ мінімально допустимі строки більш правильно називати мінімально допустимими строками з метою нарахування амортизації ОЗ.

Це пояснюється тим, що амортизацією є систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації). Суми нарахованої амортизації відносяться до складу відповідних витрат або включаються до собівартості виробленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг). З цього випливає, що чим більший строк, тим меншу суму амортизації підприємство зможе відносити до витрат (собівартості) і навпаки. Виняток становить лише виробничий метод нарахування амортизації, при якому розмір амортизації не залежить від строку корисного використання (експлуатації).

Тож законодавці, наближаючи податковий облік до бухгалтерського, так і не наважилися на їх поєднання через можливі ризики щодо

зменшення строку корисного використання (експлуатації) підприємством з метою більш швидкого відображення витрат і, відповідно, зменшення оподаткованого прибутку. Це, у свою чергу, є причиною недостатньо обґрунтованого (без чіткого розуміння особливостей кожного об'єкта) встановлення мінімального обмеження такого строку.

Проте підстави для уникнення розбіжностей між податковим та бухгалтерським обліком у цьому випадку є. Наприклад, коригування строку корисного використання у бухгалтерському обліку у відповідно до вимог ПКУ. Таким чином, нарахування амортизації у податковому обліку здійснюватиметься виходячи: або із встановленого підприємством строку корисного використання (експлуатації), або із мінімального строку відповідно до ПКУ залежно від того, який з цих строків більший.

4. Обмеження на використання методу прискореного зменшення залишкової вартості відповідно до ПКУ без запровадження аналогічних обмежень для цілей бухгалтерського обліку.

Методи нарахування амортизації, що містяться у П(С)БО 7, умовно можна розподілити на два види:

- методи амортизації, для яких визначальною ознакою є строк використання ОЗ. До таких методів належать прямолінійний метод, метод зменшення залишкової вартості, метод прискореного зменшення залишкової вартості та кумулятивний метод;
- метод амортизації, для якого визначальною ознакою є кількість одиниць, що можна отримати в результаті використання об'єктів ОЗ. Мова йде про виробничий метод.

Тому встановлені ПКУ обмеження щодо застосування методу прискореного зменшення залишкової вартості спричиняють певні розбіжності за результатами нарахування амортизації для цілей податкового та бухгалтерського обліку (див. табл. М.2 Додатка М), оскільки відповідно до ПКУ його дозволяється використовувати виключно для нарахування амортизації для об'єктів 4 та 5-ї груп. Тоді як у бухгалтерському обліку цей метод дозволений для 2–9 груп, а також для 16 групи.

Цей метод є різновидом методу зменшення залишкової вартості. Він передбачений п. 26 П(С)БО 7 «Основні засоби». Відповідно до даного методу річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості

РОЗДІЛ II. АНАЛІЗ СУЧАСНИХ ТЕНДЕНЦІЙ ПОДАТКОВОГО...

на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється, виходячи із строку корисного використання об'єкта, і подвоюється. Місячна сума амортизації визначається діленням суми амортизації за повний рік корисного використання на 12.

Норма амортизації (H_a) визначається таким чином:

$$H_a = A : B_a, \quad (2.10)$$

де A – річна норма амортизації, грн;

B_a – вартість об'єкта, яка амортизується, грн.

Перетворюючи дану формулу, отримуємо такий алгоритм визначення норми амортизації:

$$H_a = 2 \times (A : B_a) = 2 \times (B_a : T) : B_a = 2 : T. \quad (2.11)$$

При застосуванні цього методу економічно обгрунтоване нарахування більшої суми амортизації в першому році використання об'єкта і поступове її зменшення надалі. Даний метод доцільно застосовувати для амортизації об'єктів, схильних до швидкого морального старіння, на підставі чого термін їхнього корисного використання може бути визначений за моральним зносом та терміном доцільного використання об'єкта. Також варто застосовувати цей метод в умовах активного проходження інфляційних процесів.

Отже, перевагою даного методу є те, що протягом перших років експлуатації об'єкта ОЗ накопичується значна сума коштів, необхідна для його відновлення. Проаналізуємо відмінності методу порівняно з кумулятивним методом, який нормами ПКУ дозволено для більшості груп ОЗ. Перевагами кумулятивного методу є:

- амортизація більшої частини вартості об'єкта у перші роки експлуатації, що є важливим, оскільки інтенсивність використання об'єкта у цей період є найвищою;
- накопичення грошових коштів для заміни об'єкта, що амортизується, у перші роки експлуатації, що є вигідним для тих об'єктів, які застарівають морально та фізично дуже швидко;
- можливість збільшення частини витрат на ремонт об'єктів основних засіб, які амортизуються, в останні роки експлуатації без відповідного збільшення витрат періоду (собівартості продукції) за рахунок того, що сума нарахованої амортизації зменшується.

Приклад 2.6

Підприємством придбано об'єкт ОЗ, первісна вартість якого 50 600 грн. Строк корисного використання – 6 років. Очікується, що даний об'єкт буде мати ліквідаційну вартість у розмірі 3000 грн.

2.4. Систематизація відмінностей у нарахуванні амортизації...

Розрахуємо амортизацію за методом прискореного зменшення залишкової вартості (див. табл. 2.28). Норма амортизації дорівнює 0,33 (2: 6 років), або 33% річних.

Таблиця 2.28

Розрахунок амортизації за методом прискореного зменшення залишкової вартості*

Рік	Залишкова (первісна) вартість, грн	Норма амортизації	Сума амортизаційних відрахувань, грн	Сума накопиченої амортизації, грн
1	50 600,0	0,33333	16 866,5	16 866,5
2	33 733,5	0,33333	11 244,4	28 110,9
3	22 489,1	0,33333	7 496,3	35 607,2
4	14 992,8	0,33333	4 997,6	40 604,8
5	9 995,2	0,33333	3 331,7	43 936,5
6	6 663,5	0,33333	2 221,1	43 938,7

*Джерело: *Справжній бухгалтер* / [Н. Білова, А. Бобро, Д. Винокуров., Т. Войтенко, Я. Кавторєва, С. Кирилов та ін.]. – 3-тє вид., перероб. і доп. – Х.: Фактор, 2008. – 1264 с.

Цей метод не передбачає обов'язкової наявності ліквідаційної вартості, але при цьому сума амортизації останнього року розраховується таким чином, щоб залишкова вартість об'єкта в кінці періоду була не менше його ліквідаційної вартості. Розрахуємо амортизацію для даного прикладу за кумулятивним методом (див. табл. 2.29).

Таблиця 2.29

Розрахунок амортизації за кумулятивним методом*

Рік	Вартість, яка амортизується, грн	Кумулятивний коефіцієнт	Сума амортизаційних відрахувань, грн	Сума накопиченої амортизації, грн
1	47 600	6/21	13 600	13 600
2	47 600	5/21	11 333	24 933
3	47 600	4/21	9 067	34 000
4	47 600	3/21	6 800	40 800
5	47 600	2/21	4 534	45 334
6	47 600	1/21	2 266	47 600

*Джерело: *Справжній бухгалтер* / [Н. Білова, А. Бобро, Д. Винокуров., Т. Войтенко, Я. Кавторєва, С. Кирилов та ін.]. – 3-тє вид., перероб. і доп. – Х.: Фактор, 2008. – 1264 с.

При застосуванні даного методу річна сума амортизації визначається як добуток вартості, що амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт, у свою чергу, розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта ОЗ, на суму числа років його корисного використання.

Оскільки строк корисного використання – 6 років, то сума числа років використання об'єкта дорівнює: $1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 = 21$.

Отже, якщо порівняти отримані результати розрахунків, можна зробити висновок, що в цілому суми амортизаційних відрахувань, розраховані за методом прискореного зменшення залишкової вартості та кумулятивним методом, не є кардинально різними. А отже, є підстави вести мову, що заборона ПКУ методу прискореного зменшення залишкової вартості для тих груп, щодо яких даний метод дозволений у бухгалтерському обліку, суттєвого негативного впливу не справляє.

5. Відповідно до податкового законодавства витрати на ремонт, реконструкцію, модернізацію та інші види поліпшення основних засобів у межах 10% сукупної балансової вартості основних засобів включаються до складу витрат, а понад цей ліміт – підлягають амортизації. Натомість у бухгалтерському обліку до витрат дозволено зараховувати виключно ті з них, що здійснені з метою підтримання об'єктів у робочому стані, а будь-які витрати, що передбачають збільшення майбутніх вигід, очікуваних від використання об'єкта основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, реконструкція), збільшують їх первісну вартість та підлягають амортизації.

У цілому потрібно зазначити, що у даному питанні спостерігаються певні неточності, які можуть призводити до ускладнення здійснення даних операцій на практиці. Якщо розпочати аналіз з податкового обліку, то правила відображення витрат на ремонт містяться у п. 146.11 та 146.12 ст. 146 ПКУ.

Так, відповідно до п. 146.11 ст. 146 ПКУ первісна вартість ОЗ збільшується на суму витрат, пов'язаних із ремонтом та поліпшенням об'єктів ОЗ (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція), що приводить до зростання майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єктів у сумі, що перевищує 10% сукупної балансової вартості всіх груп ОЗ, що підлягають амортизації, на початок звітного податкового року з віднесенням суми поліпшення на об'єкт ОЗ, щодо якого здійсню-

ється ремонт та поліпшення. А згідно з п. 146.12 ст. 146 ПКУ сума витрат, що пов'язана з ремонтом та поліпшенням об'єктів ОЗ, у тому числі орендованих або отриманих у концесію чи створених (збудованих) концесіонером у розмірі, що не перевищує 10% сукупної балансової вартості всіх груп ОЗ на початок звітного року, відноситься до витрат того звітного податкового періоду, в якому такий ремонт та поліпшення були здійснені.

Після аналізу наведених норм можна зробити висновок, що у першому випадку (п. 146.11 ст. 146 ПКУ) мова йде тільки про ті витрати на ремонт, що спрямовані на збільшення первісно очікуваних економічних вигод, а норми п. 146.12 ст. 146 ПКУ поширюються на всі ремонтні витрати. Тому на підставі тільки цих двох пунктів однозначно неможливо визначитися, як повинні обліковуватися витрати на ремонт, які здійснюються з метою отримання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від використання об'єкта і при цьому перевищують 10-відсотковий ліміт. Дана прогалина в принципі усувається при прочитанні п. 144.1 ст. 144 ПКУ, відповідно до якого амортизації підлягають витрати на проведення ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення ОЗ, що перевищують 10% сукупної балансової вартості всіх груп ОЗ, що підлягають амортизації, на початок звітного року. Таким чином, завдяки п. 144.1 ст. 144 ПКУ передбачено можливість амортизації всіх «ремонтних» витрат, що перевищують 10-відсотковий ліміт, а п. 146.11 ст. 146 ПКУ – тільки тих, що спрямовані на збільшення майбутніх економічних вигод. Отже, у податковому законодавстві існує певна невизначеність між «ремонтом основних засобів» та «поліпшенням основних засобів», а точніше – ремонт прирівнюється до реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення¹⁷¹.

Згідно з п. 14 та 15 П(С)БО 7 для цілей бухгалтерського обліку необхідно чітко розділяти заходи щодо поліпшення об'єктів ОЗ на:

- 1) заходи з метою поліпшення об'єктів ОЗ, що призведе до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо);
- 2) заходи з метою підтримання об'єкта в робочому стані (проведення технічного огляду, нагляду, обслуговування, ремонту

¹⁷¹ Папінова О. Ремонтні норми ПКУ: в умовах недововленості / О. Папінова // Бухгалтерія. – № 11 (998). – 2012. – С. 57–61.

тощо) та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання¹⁷².

Висновок про характер проведених поліпшень з погляду впливу на подальші експлуатаційні характеристики об'єкта ОЗ може дати виключно спеціаліст, оскільки від цього залежатиме і порядок відображення таких операцій у бухгалтерському обліку (див. табл. 2.30).

Таблиця 2.30

Порядок бухгалтерського обліку проведених поліпшень основних засобів у бухгалтерському обліку*

Вид поліпшення	Норма ПСБО 7	Правило відображення в обліку
Ремонт (підтримка у робочому стані)	П. 15	Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані, входять до складу витрат
Модернізація, модифікація, добування, дообладнання, реконструкція тощо (збільшення майбутніх економічних вигод)	П. 14	Первісна вартість основних засобів збільшується на суму таких витрат

** Джерело: Василенко А. Особливості податкового обліку витрат на підтримання основних засобів у робочому стані, їх ремонти та поліпшення / А. Василенко // Все про бухгалтерський облік. – № 116. – 2011. – С. 10–17.*

Однак цей однозначний підхід у бухгалтерському обліку було дещо ускладнено після внесення змін до п. 14 ПСБО 7 відповідно до наказу МФУ № 372 від 18.03.2011 р., що набрав чинності з 22.04.2011 р.¹⁷³. Дані новації було внесено з метою наближення податкового і бухгалтерського обліку. Зокрема, п. 14 ПСБО 7 було доповнено третім реченням наступного змісту: «первісна (переоцінена) вартість ОЗ може бути збільшена на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням та ремонтом об'єкта, визначену у порядку, встановленому податковим законодавством». Ураховуючи, що згідно з першим реченням п. 14 ПСБО 7 «первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифі-

¹⁷² Василенко А. Особливості податкового обліку витрат на підтримання основних засобів у робочому стані, їх ремонти та поліпшення / А. Василенко // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – № 116. – С. 10–17.

¹⁷³ Про затвердження змін до деяких Положень (стандартів) бухгалтерського обліку: наказ Міністерства фінансів України: від 18.03.2011 р. № 372 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0452-11>

2.4. Систематизація відмінностей у нарахуванні амортизації...

кація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта», одночасне застосовування вимоги п. 14 ПСБО 7 може призвести до певної плутанини (див. табл. 2.31).

Таблиця 2.31

Порядок бухгалтерського обліку ремонтних витрат з урахуванням правил податкового законодавства

Сума витрат на ремонт	Бухгалтерський облік ремонтних витрат, які спрямовані на:	
	збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта	отримання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод
У межах 10 відсоткового ліміту	Відповідно до речення першого п. 14 ПСБО 7 збільшує первісну вартість об'єкта на суму витрат. Це суперечить нормам ПКУ, оскільки відповідно до п.146.12ст. 146 ПКУ ремонтні суми включаються до витрат незалежно від характеру ремонту об'єкта	відповідно до п. 15 ПСБО 7 включається до витрат періоду
У разі перевищення 10 відсоткового ліміту	Збільшує первісну вартість ремонтovanого об'єкта (3-ге речення п. 14 ПСБО 7, п. 146.11 ст. 146 ПКУ)	

Джерело: Панінова О. Ремонтні норми ПКУ: в умовах недововленості / О. Панінова // Бухгалтерія. – 2012. – № 11 (998). – С. 57–61.

Але в цілому загальноприйнятий порядок бухгалтерського обліку є таким:

- Д-т 23, 91, 92, 93, 94 К-т 631 – на суму проведеного поточного ремонту ОЗ;
- Д-т 10, 11 К-т 152, 153 – на суму здійсненого поліпшення об'єкта ОЗ.

Певні нюанси є і щодо податкового обліку. Це стосується ситуації, коли відбувається ремонт відразу декількох ОЗ. У період чинності ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств» платники податків відображали витрати на проведення ремонту однією сумою в межах ліміту у складі валових витрат, а залишок розподіляли пропорційно

питомій вазі ремонтів на вартість відповідної групи фондів (або об'єкта групи I).

З прийняттям ПКУ платник податку на прибуток зобов'язаний розподіляти здійснені ремонтні витрати за видами витрат, а саме: на ті, які входять до складу собівартості, і витрати періоду (адміністративні, збутові, інші операційні тощо). Однак норми ПКУ не містять прямої вказівки на алгоритм розподілу витрат у межах 10-відсоткового ліміту, а тому за умов ремонту багатьох об'єктів порядок розподілу може значно ускладнитися. Проаналізуємо можливі варіанти розподілу ремонтних витрат на конкретному прикладі 2.7.

Приклад 2.7

У II кварталі 2012 р. на підприємстві проведено такі ремонтні роботи: службовий автомобіль (у квітні на суму 8 600 грн), будівля цеху (у травні на суму 120 300 грн) та будівлі складу (у червні на суму 50 000 грн). Ремонтний ліміт на 2012 р. становить 158 000 грн. Ремонт автомобіля спрямований на отримання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод, а ремонти будівлі та складу – на збільшення первісно очікуваних економічних вигод.

Розглянемо можливі варіанти розподілу ремонтних витрат. За результатами аналізу, наведеного у табл. М.3 Додатка М, очевидно, що цілком правомірними є перші три варіанти розподілу, причому кожен має свої переваги. Наприклад, перший та другий варіант дозволяє віднести більшу суму витрат на здійснення ремонту до витрат звітного періоду, тому суб'єкти господарювання в праві обирати будь-який оптимальний варіант. Тоді як четвертий варіант є більш зручним, особливо для великих підприємств зі значною кількістю ОЗ. Але для податкового обліку цей варіант є невдалим, оскільки залишає поза увагою 10-відсотковий ліміт і містить можливість для оптимізації оподаткування.

Як видно лише з даного прикладу, встановлений у ПКУ 10-відсотковий ліміт призводить до досить суттєвих розбіжностей між податковим та бухгалтерським обліком. І хоча проведений аналіз, безумовно, не може претендувати на повну вичерпність розкриття всіх відмінностей між податковим та бухгалтерським обліком, очевидно, що гармонізація обліків – справа, яка потребує кардинального реформування підходів до визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств.

6. Непорівнянні передумови проведення переоцінки основних засобів: перевищення індексом споживчих цін рівня 11% відповідно

до Кодексу та відхилення залишкової вартості об'єкта основних засобів від його справедливої вартості більш ніж на 10% відповідно до правил бухгалтерського обліку.

Вартість об'єктів ОЗ, за якою вони відображені у балансі, може не відповідати їх реальній вартості. Приведення залишкової вартості об'єкта ОЗ у відповідність до їх справедливої вартості, називається переоцінкою. Порядок та правила бухгалтерського обліку переоцінки викладено у П(С)БО 7.

Відповідно до п. 16 підприємство може переоцінювати об'єкт ОЗ, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу¹⁷⁴. Відповідно до п. 4 П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» справедлива вартість – сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами¹⁷⁵.

Формально переоцінка ОЗ є добровільною справою, але у випадку існування значних відмінностей у даному питанні бухгалтерський облік на підприємстві не відповідатиме як національним, так і міжнародним стандартам, які вимагають повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище і результати діяльності підприємства.

Також переоцінка ОЗ впливає на величину власного капіталу підприємства (чистих активів), а це додатково підтверджує важливість її проведення. І хоча базовим показником для проведення переоцінки ОЗ відповідно до п. 16 П(С)БО 7 визначена суттєва відмінність між залишковою та справедливою вартістю об'єкта ОЗ на дату балансу, більш чітко межі розбіжності не окреслюються. Розкриття порогу суттєвості наведено у п. 34 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку ОЗ¹⁷⁶.

Зокрема зазначено, що порогом суттєвості для проведення переоцінки або відображення зменшення корисності об'єктів ОЗ може

¹⁷⁴ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 27.04.2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>

¹⁷⁵ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств»: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 07.07.1999 р. № 163 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>

¹⁷⁶ Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів: наказ Міністерства фінансів України: від 30.09.2003 р. № 561 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.1226.0>

вважатися величина, що дорівнює 1% чистого прибутку (збитку) підприємства, або величина, що дорівнює 10% відхиленню залишкової вартості об'єктів ОЗ від їх справедливої вартості. Таким чином, для проведення переоцінки об'єкта ОЗ необхідно порівняти його залишкову вартість, яка є різницею між первісною вартістю та сумою зносу, зі справедливою з урахуванням його стану, фізичного та морального зносу¹⁷⁷.

І хоча рішення про проведення переоцінки приймається підприємством самостійно, для визначення справедливої вартості об'єкта ОЗ доцільно залучати особу, яка має сертифікат суб'єкта оціночної діяльності. Це підтверджується нормами ЗУ «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні». Зокрема, у ст. 7 даного Закону зазначено, що проведення оцінки майна є обов'язковим у випадку «переоцінки основних фондів для цілей бухгалтерського обліку»¹⁷⁸.

Також це підтверджується і нормами п. 33 Національного стандарту № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав»¹⁷⁹. У ньому стверджується, що результати проведення оцінки активів для цілей бухгалтерського обліку вважаються їх переоціненою вартістю. У Звіті про оцінку майна повинні міститися висновки про вартість майна та виконані процедури з оцінки майна суб'єктом оціночної діяльності відповідно до договору (ст. 12 Закону).

Таким чином, проведення переоцінки об'єкта з метою дотримання чинного законодавства повинен проводити спеціаліст, який має сертифікат суб'єкта оціночної діяльності.

У бухгалтерському обліку переоцінку проводять на дату балансу відповідно до вимог п. 16 П(С)БО 7. Результати переоцінки відображають у фінансовій звітності того періоду, на дату балансу якого її було здійснено. Зазначимо, що відповідно до абз. 3 п. 16 П(С)БО 7 не підлягають переоцінці малоцінні необоротні матеріальні активи і бібліотечні фонди, якщо амортизація їх вартості здійсню-

¹⁷⁷ Ковальов Д. Переоцінка основних засобів: бухгалтерський та податковий облік / Д. Ковальов // Все про бухгалтерський облік. – № 120. – 2011. – С. 14–19.

¹⁷⁸ Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні: Закон України: від 12.07.2001 р. № 2658-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2658-14>

¹⁷⁹ Національний стандарт 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав»: затв. постановою Кабінету Міністрів України: 10.09.2003 р. за № 1440 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-%D0%BF>

2.4. Систематизація відмінностей у нарахуванні амортизації...

ється за методом 50% у першому місяці використання, а 50% у місяці списання або 100% в першому місяці використання. Механізм проведення переоцінки виписано у п. 17 П(С)БО 7.

Переоцінена первісна вартість та сума зносу об'єкта ОЗ визначаються множенням відповідно первісної вартості і суми зносу об'єкта ОЗ на індекс переоцінки (Іп). Індекс переоцінки розраховують таким чином:

$$I_p = \frac{\text{Справедлива вартість об'єкта, який переоцінюють}}{\text{залишкова вартість такого об'єкта}} \quad (2.12)$$

Якщо залишкова вартість об'єкта ОЗ дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми зносу об'єкта.

При цьому для таких об'єктів, що продовжують використовуватися, обов'язково визначається ліквідаційна вартість.

У разі переоцінки об'єкта ОЗ на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи ОЗ, до якої належить цей об'єкт. Переоцінка ОЗ тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості¹⁸⁰.

Узагальнити вимоги до проведення переоцінки об'єктів ОЗ можна таким чином (див. табл. 2.32), де

П – переоцінка залишкової вартості;

Д₁ – перша дооцінка;

У₁ – перша уцінка;

Д₂ – наступна (остання) дооцінка;

У₂ – наступна (остання) уцінка;

Ді – сума попередніх дооцінок;

Уі – сума попередніх уцінок;

ДК – додатковий капітал,

Вп – витрати звітного періоду;

ДП – доходи звітного періоду.

¹⁸⁰ Науменко П. Амортизація основних засобів після їхньої переоцінки / П. Науменко // Бухгалтерський тижневик «Дебет – Кредит». – 2008 – № 4. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dtkt.com.ua/show/3cid02133.html>

Переоцінка об'єктів основних засобів*

Умови проведення	Правило	Формула
П. 19 П(С)БО 7		
Перша дооцінка	Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів входить до складу додаткового капіталу	Якщо $P = D_1$, то $\Sigma D_1 \rightarrow ДК$
Перша уцінка	Сума уцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів входить до складу витрат	Якщо $P = Y_1$, то $\Sigma Y_1 \rightarrow ВП$
П. 20 П(С)БО 7		
Наступна (остання) дооцінка	У разі наявності (на дату проведення чергової (останньої) дооцінки об'єкта основних засобів) перевищення суми попередніх уцінок об'єкта і втрат від зменшення його корисності над сумою попередніх дооцінок залишкової вартості цього об'єкта і вигід від відновлення його	$P = D_2, \Sigma Y_i > \Sigma D_i$ Якщо $(\Sigma Y_i - \Sigma D_i) \geq D_2$, то $D_2 \rightarrow ДП$
	корисності, сума чергової (останньої) дооцінки, але не більше зазначеного перевищення, включається до складу доходів звітнього періоду, а різниця (якщо сума чергової (останньої) дооцінки більше зазначеного перевищення) спрямовується на збільшення іншого додаткового капіталу	Якщо $(\Sigma Y_i - \Sigma D_i) < D_2$, то $\Delta D \rightarrow ДК$
Наступна (остання) уцінка	У разі наявності (на дату проведення чергової (останньої) уцінки об'єкта основних засобів) перевищення суми попередніх дооцінок об'єкта і вигід від відновлення його корисності над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта і втрат від зменшення його корисності сума чергової (останньої) уцінки, але не більше зазначеного перевищення, спрямовується на зменшення іншого додаткового капіталу, а різниця (якщо сума чергової (останньої) уцінки більше зазначеного перевищення) включається до витрат звітнього періоду.	$P = Y_2, \Sigma D_i > \Sigma Y_i$ Якщо $(\Sigma D_i - \Sigma Y_i) \geq Y_2$, то $Y_2 \rightarrow ДК$ Якщо $(\Sigma D_i - \Sigma Y_i) < Y_2$, то $\Delta Y \rightarrow ВП$

*Джерело: Ковальов Д. Переоцінка основних засобів: бухгалтерський та податковий облік / Д. Ковальов // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – № 120. – С. 14–19.

2.4. Систематизація відмінностей у нарахуванні амортизації...

Також відповідно до п. 21 П(С)БО 7 перевищення сум попередніх дооцінок об'єкта ОЗ над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта ОЗ може щомісяця (шокварталу, раз на рік) у сумі, пропорційній нарахуванню амортизації, включатися до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу.

Розглянемо порядок проведення переоцінки на практиці у прикладах 2.8–2.11

Приклад 2.8. Перша дооцінка

На балансі підприємства перебуває виробниче обладнання, первісна вартість якого дорівнює 16 000 грн, залишкова вартість – 6 000 грн, знос – 10 000 грн. Підприємство вирішило провести переоцінку. Справедлива вартість обладнання – 10 000 грн.

Розрахуємо:

індекс дооцінки І_д: $10\,000 / 6\,000 = 1,67$;

переоцінену первісну вартість: $16\,000 \times 1,67 = 26\,720$;

переоцінену суму зносу: $10\,000 \times 1,67 = 16\,700$.

Отже, дооцінка становитиме:

первісної вартості: 10 720 (26 720–16 000);

зносу: 6 700 (16 700–10 000);

залишкової вартості: 4 000 (10 000–6 000).

Відобразимо операції у системі бухгалтерського обліку (див. табл. 2.33):

Таблиця 2.33

Кореспонденція рахунків за наслідками дооцінки*

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків ¹		Сума
		Дт	Кт	
1.	Відображено дооцінку зносу	10	131	6 700
2.	Відображено дооцінку залишкової вартості з одночасним збільшенням додаткового капіталу	10	423	4 000

¹Альтернативний спосіб відображення дооцінки: Дт 10 Кт 423 (на суму дооцінки первісної вартості об'єкта ОЗ) та Дт 423 Кт 131 (на суму дооцінки зносу).

*Джерело: Ковальов Д. Переоцінка основних засобів: бухгалтерський та податковий облік / Д. Ковальов // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – № 120. – С. 14–19.

Приклад 2.9. Перша уцінка

На балансі підприємства перебуває виробниче обладнання, первісна вартість якого дорівнює 16 000 грн, залишкова вартість – 6 000 грн, знос – 10 000 грн. Підприємство вирішило провести переоцінку. Справедлива вартість обладнання – 5 000 грн. Розрахуємо:

індекс уцінки I_d : $5\,000/6\,000=0,83$;

переоцінену первісну вартість: $16\,000 \times 0,83=13\,280$;

переоцінену суму зносу: $10\,000 \times 0,83=8\,300$;

Отже, уцінка становитиме:

первісної вартості: 2 720 (13 280–16 000);

зносу: 1 700 (8 300–10 000);

залишкової вартості: 1 000 (5 000–6 000).

Відобразимо операції у системі бухгалтерського обліку (див. табл. 2.34):

Таблиця 2.34

Кореспонденція рахунків за наслідками уцінки*

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дт	Кт	
1.	Відображено уцінку зносу	131	10	1 700
2.	Відображено зменшення залишкової вартості з одночасним включенням до складу витрат	975	10	1 000

* Джерело: Ковальов Д. *Переоцінка основних засобів: бухгалтерський та податковий облік* / Д. Ковальов // *Все про бухгалтерський облік*. – 2011. – № 120. – С. 14–19.

Приклад 2.10. Наступна (остання) переоцінка

На балансі підприємства знаходиться виробниче обладнання, первісна вартість якого дорівнює 32 000 грн, залишкова вартість – 12 000 грн, знос – 20 000 грн. Підприємство вирішило провести переоцінку. Справедлива вартість обладнання 14 000 грн. Розрахуємо:

індекс дооцінки I_d : $14\,000/12\,000 = 1,17$;

переоцінену первісну вартість: $32\,000 \times 1,17 = 37\,440$;

переоцінену суму зносу: $20\,000 \times 1,17 = 23\,400$.

Отже, дооцінка складатиме:

первісної вартості: 5 440 (37 440–32 000);

зносу: 3 400 (23 400–20 000)

залишкової вартості: 2 000 (14 000–12 000).

Відобразимо операції у системі бухгалтерського обліку (див. табл. 2.35);

Порядок наступних дооцінок об'єктів основних засобів*

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дт	Кт	
Дооцінка менше або дорівнює сумі перевищення попередніх уцінок над сумою попередніх дооцінок				
1.	Відображено збільшення суми нарахованого зносу	10	131	3 400
	У зв'язку з тим, що сума попередніх уцінок перевищує суму попередніх дооцінок, відображено збільшення:	$(\Sigma U_i - \Sigma D_i) = 2\,500,1$ $2\,500 > 2\,000$		
2.	доходу звітного періоду на суму дооцінки залишкової вартості об'єкта	10	746	2 000
Дооцінка більше суми перевищення попередніх уцінок над сумою попередніх дооцінок				
1.	Відображено збільшення суми нарахованого зносу	$(\Sigma U_i - \Sigma D_i) = 1\,500,01$ $1\,500,0 < 2\,000,0$		
		10	131	3 400
2.	Відображено збільшення доходу у межах суми, що раніше було віднесено до складу витрат	10	746	1 500
3.	Відображено різницю дооцінки і суми перевищення попередніх уцінок на сумою попередніх дооцінок (2 000,0 - 1 500,0)	10	423	500

* Умовно.

* Джерело: Ковальов Д. Переоцінка основних засобів: бухгалтерський та податковий облік / Д. Ковальов // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – № 120. – С. 14–19.

Приклад 2.11. Наступна (остання) уцінка

На балансі підприємства перебуває виробниче обладнання, первісна вартість якого дорівнює 32 000 грн, залишкова вартість – 12 000 грн, знос – 20 000 грн. Підприємство вирішило провести переоцінку. Справедлива вартість обладнання – 10 000 грн.

Розрахуємо:

індекс уцінки Ід: $10\,000/12\,000 = 0,83$;переоцінену первісну вартість: $32\,000 \times 0,83 = 26\,560$;переоцінену суму зносу: $20\,000 \times 0,83 = 16\,600$.

РОЗДІЛ II. АНАЛІЗ СУЧАСНИХ ТЕНДЕНЦІЙ ПОДАТКОВОГО...

Отже, уцінка становитиме:

первісної вартості: 5 440 (26 560,0 – 32 000);

зносу: 3 400 (16 600 – 20 000);

залишкової вартості: 2 000 (10 000 – 12 000).

Відобразимо операції у системі бухгалтерського обліку (див. табл. 2.36):

Таблиця 2.36

Порядок наступних уцінок об'єктів основних засобів*

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дт	Кт	
Уцінка менше або дорівнює сумі перевищення попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок				
1.	Відображено зменшення первісної вартості об'єкта:	$(\Sigma Di - \Sigma Yi) = 25001$ $2500 > 2000$		
	в частині зменшення суми нарахованого зносу	131	10	3400
	в частині зменшення суми раніше проведеної дооцінки (додаткового капіталу)	423	10	2000
Уцінка більше суми перевищення попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок				
1.	Відображено зменшення первісної вартості об'єкта:	$(\Sigma Ji - \Sigma Yi) = 1500,01$ $1500,0 < 2000,0$ $\Delta Y = 500,0$		
	в частині зменшення суми нарахованого зносу	131	10	3400
	в частині зменшення суми раніше проведеної дооцінки (додаткового капіталу)	423	10	1500
	в частині різниці уцілки та суми перевищення попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок	975	10	500

* Умовно.

* Джерело: Ковальов Д. Переоцінка основних засобів: бухгалтерський та податковий облік / Д. Ковальов // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – № 120. – С. 14–19.

З проведеного аналізу порядку переоцінки ОЗ у бухгалтерському обліку очевидно, що це досить важлива процедура і тому для відображення повної та правдивої інформації за наявності достатніх підстав проводити її доцільно. Але помітно, що у наведених прикладах відсутня амортизаційна складова. Це не є випадковістю, а швидше наслідком відсутності конкретних вказівок щодо її врахування у П(С)БО 7. Тому спробуємо проаналізувати на конкретному прикладі порядок перео-

2.4. Систематизація відмінностей у нарахуванні амортизації...

цінки об'єкта ОЗ та його вплив на амортизацію, у т.ч. з урахуванням вимог п. 21 П(С)БО 7, відповідно до якого перевищення сум попередніх дооцінок об'єкта ОЗ над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта ОЗ може щомісяця (щокварталу, раз на рік) у сумі, пропорційній нарахуванню амортизації, включатися до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу.

Приклад 2.12

Об'єкт ОЗ був придбаний і введений в експлуатацію у грудні 2007 року. Первісна вартість об'єкта дорівнює 34000 грн, а ліквідаційна – 4000 грн. Строк експлуатації – 6 років. Оскільки відповідно до норм П(С)БО 7 нарахування амортизації починається з місяця, в якому об'єкт став придатним для експлуатації, то нарахування амортизації прямолінійним методом почалося із січня 2008 року. До січня 2012 р. сума нарахованої амортизації становила 20000 грн (30000 грн / 6 років * 4 роки). У січні 2012 року з'ясувалося, що справедлива вартість аналогічних об'єктів дорівнює 16000 грн. Ураховуючи, що залишкова вартість об'єкта становила на той момент 14000 грн, підприємству доцільно провести переоцінку об'єкта.

За наслідками переоцінки розраховано:

індекс переоцінки І_д: $16000/14000 = 1,14$;

переоцінену первісну вартість: $34000 \times 1,14 = 38800$;

переоцінену суму зносу: $20000 \times 1,14 = 22800$.

Відобразимо операції у системі бухгалтерського обліку (див. табл. 2.37):

Таблиця 2.37

Порядок переоцінки об'єкта основних засобів та його вплив на амортизацію*

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дт	Кт	
1.	У результаті дооцінки збільшено первісну вартість об'єкта з одночасним збільшенням на суму дооцінки додаткового капіталу	10	423	4400
2.	У результаті дооцінки збільшено суму нарахованого зносу об'єкта з одночасним зменшенням на суму дооцінки додаткового капіталу	423	13	2800

Джерело: Ковальов Д. Переоцінка основних засобів: бухгалтерський та податковий облік / Д. Ковальов // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – № 120. – С. 14–19.

За наслідками переоцінки залишкова вартість приведена у відповідність до справедливої та дорівнює 16 000 грн (38 800–22 800). Отже, переоцінена вартість об'єкта збільшилася, а ліквідаційна вартість залишилася незмінною. Щодо необхідності у переоцінці ліквідаційної вартості та порядку її проведення в П(С)БО 7 вимоги відсутні. У результаті вартість, що амортизується, збільшилася з 30 000 грн (34 000–4 000) до 36 800 (38 800–2000). Але порядок зміни амортизації об'єкта після здійснення переоцінки чітко не виписано. Проте якщо продовжувати нарахування амортизації об'єкта за старим порядком (до здійснення переоцінки), то цілком логічною вийде ситуація, що сума нарахованої амортизації за повний строк експлуатації становитиме 30 000 грн, а не 36 800 грн.

У результаті решта вартості, що амортизується (36 800–30 000=6 800) відповідно до норм П(С)БО 7, обліковуватиметься таким чином. У випадку вибуття дооціненого об'єкта відразу після дооцінки, сума дооцінки, відображеної в додатковому капіталі, буде віднесено на нерозподілений прибуток підприємства з кореспонденцією рахунків: Дт 423, Кт 441 на суму 6 800 грн. Таким чином, дотримуватимуться норми п. 21 П(С)БО 7, що при вибутті об'єктів ОЗ, які раніше були переоцінені, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта ОЗ включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу.

Але постає питання щодо обліку у разі продовження експлуатації до оціненого об'єкта. З метою щомісячного списання суми здійсненої дооцінки об'єкта з додаткового капіталу на нерозподілений прибуток підприємства пропорційно нарахованій амортизації такого об'єкта, необхідно визначити пропорцію суми амортизації до суми дооцінки об'єкта. Його розраховують шляхом співвідношення суми дооцінки до залишкової вартості об'єкта за мінусом його ліквідаційної вартості. У нашому випадку даний коефіцієнт дорівнює 0,2 (2 000/(14 000–4 000)). Отже, сума нарахованої «амортизації» перевищення суми дооцінки об'єкта над сумами його уцінки становитиме 1 000 грн (5 000×0,2). У бухгалтерському обліку це відображається таким чином (див. табл. 2.38)

Порядок обліку оціненого об'єкта у разі продовження його експлуатації*

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дт	Кт	
1.	Нараховано амортизацію об'єкта за 2012 рік (об'єкт задіяний у виробничій діяльності)	23	13	5000
2.	Відображено суму нарахованої «амортизації» перевищення суми дооцінки об'єкта над сумами його уцінки за 2012 р. шляхом віднесення частини додаткового капіталу в рахунок нерозподіленого прибутку	423	441	1000

* Джерело: Ковальов Д. Переоцінка основних засобів: бухгалтерський та податковий облік / Д. Ковальов // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – № 120. – С. 14–19.

Такий досить нелегкий порядок переоцінки ОЗ жодним чином не відображається у податковому обліку. Бухгалтерська дооцінка/уцінка з метою оподаткування не змінює балансової вартості активів та доходів або витрат такого платника податку, пов'язаних із придбанням зазначених активів (п. 152.10 ст. 152 ПКУ).

Проте ПКУ містить таке поняття, як переоцінка (індексація) ОЗ. Цей процес є автономним щодо до окресленої нами переоцінки ОЗ у бухгалтерському обліку, але за певних умов може вносити корективи в усталений порядок податкового обліку ОЗ.

Так, відповідно до п. 146.21 ст. 146 ПКУ платники податку на прибуток всіх форм власності мають право проводити переоцінку об'єктів ОЗ, застосовуючи щорічну індексацію вартості ОЗ, що амортизується, та суми накопиченої амортизації на коефіцієнт індексації, який визначається за формулою:

$$Ki = [I(a-1) - 10] : 100, \quad (2.13)$$

де $I(a-1)$ – індекс інфляції року, за результатами якого проводиться індексація.

Якщо значення K не перевищує одиниці, індексація не проводиться. Індекс інфляції року є показником інфляції, який розраховується Державним комітетом статистики України.

Збільшення вартості об'єктів ОЗ, що амортизується, здійснюється станом на кінець року (дату балансу) за результатами якого проводиться переоцінка та використовується для розрахунку амортизації з першого дня наступного року.

РОЗДІЛ ІІ. АНАЛІЗ СУЧАСНИХ ТЕНДЕНЦІЙ ПОДАТКОВОГО...

У зв'язку з внесеними змінами до абз. 4 п. 16 П(С)БО 7 відповідно до наказу МФУ № 372 первісна (переоцінена) вартість об'єкта ОЗ може бути збільшена на суму індексації, проведеної у порядку, встановленому податковим законодавством, з відображенням у бухгалтерському обліку в порядку, передбаченому п. 19–21 П(С)БО 7¹⁸¹.

Однак доцільність такої процедури є сумнівною, оскільки проіндексована з урахуванням індексу інфляції вартість об'єкта ОЗ не відповідатиме його справедливій вартості. Тому реальною переоцінкою, яка приводить вартість об'єкта до реальної справедливої вартості на дату балансу, її вважати не можна.

Загалом, основні процедури переоцінки ОЗ є досить звичними для України, що не можна сказати про закордонних сусідів. Так, за даними досліджень, з 65 найбільших транснаціональних компаній, що звідують по МСФЗ, лише одна проводила переоцінку ОЗ. За даними університету Чикаго лише 3% німецьких і британських компаній обрали в обліковій політиці модель переоцінки ОЗ за справедливою вартістю (тобто таку як в Україні). Що стосується США, то там дооцінка ОЗ взагалі не дозволена, що може свідчити про незначну кількість таких операцій у західних країнах¹⁸².

Ми вважаємо, що в системі МСФЗ не вистачає детальних коментарів, що стосуються переоцінок ОЗ. Відсутність таких вказівок і може бути причиною виникнення проблем в українських суб'єктах господарювання при переході на МСФЗ.

Проаналізуємо деякі вузькі моменти. Згадаємо загальну модель відображення операцій дооцінки ОЗ¹⁸³.

Приклад 2.13

Підприємство дооцінило новий об'єкт балансовою вартістю 100 000 грн на суму 10 000 грн. При цьому ставка податку на прибуток становила 19%. Метод амортизації – прямолінійний. Термін амортизації – 10 років. Ліквідаційна вартість прийнята рівною нулю.

Кореспонденція рахунків:

¹⁸¹ Про затвердження змін до деяких Положень (стандартів) бухгалтерського обліку: наказ Міністерства фінансів України: від 18.03.2011 р. № 372 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0452-11>

¹⁸² Москвіна І. МСФЗ і П(С)БО: основні відмінності / І. Москвіна // Баланс. – 2012. – № 25 (1167). – С. 39–43.

¹⁸³ Чалий І. Відображення дооцінки основних засобів в МСФЗ-звітності / І. Чалий [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://webmail.meta.ua/view_text.php?mailbox=INBOX&passed_id=2607&PG_SHO WALL=0&newsort=0&startMessage=1&override_type0=text&override_type1=html&ent_id=4

2.4. Систематизація відмінностей у нарахуванні амортизації...

оприбутковування активу – Дт 10 Кт 63–100 000 грн;

відображення дооцінки – Дт 10 Кт 42–10 000 грн;

нарахування відстроченого податку – Дт 42 Кт 54–1 900 грн.

За перший рік нарахована амортизація і списана пропорційна частина дооцінки і відстроченого податку:

– Дт 92 Кт 13–11 000 грн;

– Дт 42 Кт 44–810 грн (10 000 грн – 1 900 грн) / 10 років;

– Дт 54 Кт 98–190 грн (1 900 грн/10 років).

Нагадаємо ще раз, що списання дооцінки на нерозподілений прибуток передбачено п. 21 П(С)БО 7. Цей пункт написаний за мотивами п. 41 МСБО 16, який зазначає: «При припиненні визнання активу приріст вартості від його переоцінки, включений до складу капіталу стосовно об'єкта ОЗ, може бути перенесений безпосередньо на нерозподілений прибуток. Так, приріст вартості від переоцінки може бути повністю перенесений на нерозподілений прибуток при припиненні експлуатації активу. Проте частина приросту вартості від переоцінки може переноситися на нерозподілений прибуток у міру експлуатації активу»¹⁸⁴.

До речі, зазначимо, що, на думку деяких аудиторів, переносити дооцінку до складу нерозподіленого прибутку зовсім необов'язково. Так провідні аудитори KPMG схиляються до думки, що «реалізація суми дооцінки може мати місце або в результаті використання активу (і відповідного нарахування амортизації), або при його подальшому вибутті/продажу. Вимоги стандарту в цьому відношенні сформульовані не дуже чітко, але, на нашу думку, підприємство може вибрати один з таких підходів:

- не переносити резерв з переоцінки на рахунок нерозподіленого прибутку ні в якій його частині;
- переносити суми, визнані в резерві з переоцінки (у частині дооцінки активу) на рахунок нерозподіленого прибутку у момент подальшого вибуття/продажу активу;
- переносити на рахунок нерозподіленого прибутку відповідну частину суми дооцінки активу у міру нарахування амортизації по ньому, а залишок цієї суми перенести у момент кінцевого

¹⁸⁴ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» // IASB; Стандарт, Міжнародний документ: від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_014

вибуття/продажу активу»¹⁸⁵.

На противагу KPMG, аудитори Ernst & Young стверджують, що політика перенесення фонду переоцінки на нерозподілений прибуток «дозволяє уникнути ситуації нескінченного обліку резерву переоцінки після припинення існування активу, що є недоцільним»¹⁸⁶.

На відміну від складання в Україні Звіту про фінансові результати, МСБО 1 вимагає складати Звіт про сукупний прибуток.

Згідно з п. 7 МСБО 1 загальний сукупний прибуток – це зміна у власному капіталі протягом періоду внаслідок операцій та інших подій, крім тих змін, що виникли внаслідок операцій з власниками, які діють згідно з їх повноваженнями власників. Він містить дві складові:

- чистий прибуток;
- інший сукупний прибуток (other comprehensive income – OCI)¹⁸⁷.

Згідно з п. 7 МСБО 1 інший сукупний прибуток містить статті доходів або витрат (включаючи коригування перекласифікації), які не визнані у прибутку або збитку, як вимагають або дозволяють інші МСФЗ. Показник OCI, згідно п. 7 МСБО 1, містить також і «зміни приросту вартості від переоцінки». Таким чином, дооцінка ОЗ має бути подана у Звіті про сукупний прибуток як різновид OCI.

Повернемося до нашого прикладу.

За перший звітний період зміна приросту вартості від переоцінки становила: 10000 грн – 1900 грн – 810 грн = 7290 грн. Це фактично сальдо по кредиту рахунка 42 на кінець звітної періоду. Тобто визначення зміни приросту вартості від переоцінки для бухгалтерського зводиться до простого визначення оборотів за рахунком 42. І, звичайно, в такій ситуації у Звіті про сукупний прибуток доцільно буде зазначити OCI в сумі 7290 грн, оскільки саме на цю вартість змінилася сума переоцінки за звітний період.

Але такий підхід, хоч і відповідає п. 7 МСБО 1, не буде правильним. Нагадаємо, що OCI є складовою загального сукупного прибутку. А він, у свою чергу, є «зміною в капіталі впродовж періоду». Але одна з сум обороту за рахунком 42 ніяк не вплинула на капітал. Мова йде

¹⁸⁵ МСФЗ: точка зору КПМГ. Практичне керівництво за міжнародними стандартами фінансової звітності, підготовлене КПМГ. 2007/8: у 2-х ч. Ч. 1; [пер. з англ.]. – 4-е вид. – М.: Альпіна Бізнес Букс, 2008. – 305 с.

¹⁸⁶ Застосування МСФО: в 3-х ч. – М.: Альпіна Бізнес Букс, 2008. – с. 943.

¹⁸⁷ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» / IASB; Стандарт, Міжнародний документ: від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_013

2.4. Систематизація відмінностей у нарахуванні амортизації...

про суму у розмірі 810 грн, яка просто перемістилася з однієї статті капіталу (резерв дооцінки ОЗ) в іншу (нерозподілений прибуток). Загальна сума власного капіталу від цього не змінилася.

Отже, за цей період показник дооцінки у складі ОСІ буде не 7290 грн, а 8100 грн (10000 грн – 1900 грн).

Це означає, що у Звіті про сукупний прибуток підприємство зазначить такі дані (див. табл. 2.39):

Таблиця 2.39

Дані до Звіту про сукупний прибуток підприємства*

Інший сукупний прибуток	грн
Основні засоби:	
Переоцінка	10000
Податок на прибуток за компонентами іншого сукупного прибутку	- 1900

* Джерело: Чалій І. Відображення дооцінки основних засобів в МСФЗ-звітності / І. Чалій [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://webmail.meta.ua/view_text.php?mailbox=INBOX&passed_id=2607&PG_SHOWALL=0&newsort=0&startMessage=1&override_type0=text&override_type1=html&ent_id=4

Інша проблема пов'язана з процедурою списання відстроченого податкового зобов'язання (ВПЗ), нарахованого при дооцінці ОЗ.

З нашого прикладу видно, що сальдо ВПЗ що виникло при дооцінці, становить 1900 грн.

Після проводки Дт 42 Кт 54 по кредиту рахунка 42 залишилося 8100 грн. І цілком логічним виглядає списання дооцінки (Дт 42 Кт 44) впродовж 10 років у міру амортизації в пропорційній сумі 810 грн на рік.

Проте в системі МСФЗ також є певні проблеми. П. 42 МСБО 16 «Основні засоби» перенаправляє до МСБО 12 «Податки на прибуток»¹⁸⁸, згідно з п. 64 якого не уточнюється, чи повинне підприємство щороку переносити з рахунку приросту вартості від переоцінки на рахунок нерозподіленого прибутку суму, рівну різниці між амортизацією переоціненого активу і амортизацією, ґрунтованою на собівартості цього активу. Якщо підприємство виконує таке перенесення, перенесена сума не містить ніякого відстроченого податку, що відноситься до неї, Аналогічний підхід застосовується і відносно перенесень, що виконуються при вибутті об'єктів ОЗ.

¹⁸⁸ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 12 «Податки на прибуток» // IASB; Стандарт, Міжнародний документ: від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу. http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_012/print1371727563303852

Також у п. 41 МСБО 16 зазначається, що сума приросту вартості, яка переноситься, є різницею між сумою амортизації, розрахованої на основі переоціненої балансової вартості активу, і сумою амортизації, розрахованої на основі первинної вартості активу¹⁸⁹.

Розрахуємо цю різницю:

- сума річної амортизації за первинною вартістю дорівнює 10 000 грн (100 000 грн / 10 років);
- сума річної амортизації за переоціненою вартістю дорівнює 11 000 грн (110 000 грн / 10 років);
- різниця між показниками річної амортизації дорівнює 1 000 грн (11 000 грн – 10 000 грн).

Можемо зробити висновок, що з Дт 42 в Кт 44 мають бути списані не 810 грн, а 1 000 грн. Фактично в цій ситуації можна стверджувати про невідповідність вимог МСБО 12 та МСБО 16. Так згідно з МСБО 12 віднесення дооцінки на нерозподілений прибуток повинне відбуватися без урахування податку на прибуток, а МСБО 16, навпаки, вимагає врахування даного податку. Проте з метою поєднання суперечливих норм МСБО можна зробити дві проводки:

- Дт 42 Кт 44 – 1 000 грн;
- Дт 44 Кт 42 – 230 грн.

Проведений аналіз дозволив чітко окреслити перелік причин, що заважають досягненню ідентичності у порядку нарахування амортизації ОЗ у податковому та бухгалтерському обліку. На базі конкретних прикладів було ґрунтовно досліджено методологічну основу, яка лежить в основі вказаних відмінностей. Це дало можливість з'ясувати напрями уніфікації двох видів обліку без внесення кардинальних законодавчих ініціатив та виокремити ті, які потребують втручання законодавця. Це ще раз підтверджує доцільність внесення змін до розділу III ПКУ в частині нарахування амортизації з метою гармонізації податкового та бухгалтерського обліку в контексті податку на прибуток.

Отже, аналіз сучасних тенденцій податкового та бухгалтерського обліку в контексті оподаткування прибутку підприємств в Україні підтвердив доцільність гармонізації даних систем обліку.

¹⁸⁹ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» // IASB; Стандарт. Міжнародний документ: від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_014